

INTRODUCCIÓN

En un entorno económico cada vez más competitivo, como el actual, las empresas necesitan disponer de sistemas de información que constituyan un instrumento útil para controlar su eficiencia y que proporcionen un alto grado de visibilidad de las distintas actividades que se realizan en sus procesos productivos o de prestación de servicios para servir de apoyo en la toma de decisiones.

Estas necesidades se detectan, en mayor o menor medida, en todos los sectores económicos. Precisamente en los últimos años, el sector servicios y, en especial, el subsector turístico, han reflejado una tendencia positiva de crecimiento en todo el estado español. Además, la especialización y la competitividad de las empresas turísticas se ha ido acentuado con el transcurso del tiempo debido a la alta competencia existente en dicho subsector. En este sentido, la gran trascendencia que alcanza este sector en la realidad económica del país y del entorno geográfico en el que se encuentra la Universidad Rovira i Virgili han motivado la elección del tema de esta tesis doctoral. En este sentido, el subsector turístico, al igual que el resto de los servicios, requiere de técnicas o herramientas apropiadas para su gestión y se trata de un subsector tradicionalmente olvidado en este sentido, en comparación con otros, sobretodo con el sector industrial. Por todo ello, se planteó como uno de los objetivos principales de este trabajo la aplicación de un modelo de cálculo de costes en las empresas hoteleras.

El subsector turístico, a su vez, es un sector muy amplio ya que dentro de él pueden diferenciarse empresas de características muy variadas, tales como hoteles, agencias de viaje, clubes de golf, restaurantes, cámpings, apartamentos, palacios de congresos y ferias, parques temáticos, etc. No obstante, como ya se ha indicado, el objetivo de este trabajo se centra concretamente en el estudio de la empresa hotelera.

Los hoteles, como la mayoría de las organizaciones turísticas, se enfrentan a un entorno continuamente cambiante y altamente competitivo, caracterizado por una serie de particularidades como una fuerte estacionalidad, una importante rigidez derivada de una elevada inversión en infraestructuras poco flexibles, una dependencia de los

operadores mayoristas así como una creciente exigencia del cliente. Todos estos factores motivan un creciente interés por la calidad de la prestación del servicio y de la atención al cliente. Éstas son, entre otras, las variables o situaciones que fuerzan a estas organizaciones a examinar la forma en que ofrecen y prestan el servicio a sus clientes así como el coste del mismo.

La empresa hotelera está caracterizada por la prestación de un conjunto de servicios claramente diferenciados principalmente dedicados a las actividades de alojamiento y restauración. En realidad, estas empresas ofrecen una extensa variedad de servicios, combinables entre sí, completamente heterogéneos e intangibles en su mayoría. Esta característica principal de los hoteles comporta la necesidad de un cálculo exhaustivo de los costes en los que incurren para el conocimiento profundo de su gestión en aras a una mejora del proceso de toma de decisiones. Es evidente que una de las funciones de la Contabilidad de Gestión consiste en determinar, mediante la aplicación de distintas técnicas y métodos (sistema de costes completos, sistema de costes variables, etc.), los costes de los productos, así como de los departamentos o secciones en que se hallen divididos estos establecimientos y la composición y el detalle analíticos del resultado a niveles y grados de agregación, o detalle, distintos.

Igualmente resulta destacable el escaso número de estudios, manuales, etc. existente sobre el análisis de la operativa interna de las empresas hoteleras, así como sobre propuestas metodológicas de sistemas para su gestión interna. Especialmente, en español, existen pocos textos especializados dedicados a la economía de la empresa hotelera, a pesar de la importancia económica que representa en el contexto turístico y en el conjunto general de la economía a nivel estatal.

Todo ello contribuye, junto con el resto de motivaciones, a resaltar la importancia de la realización de una tesis de estas características como una fuente adicional tanto para la literatura relacionada con la contabilidad, en general, y con la contabilidad de gestión, en particular, así como para la dirección de este tipo de empresas.

Por otra parte, en los últimos años se ha detectado un interés creciente por el sistema ABC por cuanto aporta numerosas ventajas a las empresas que lo utilizan. En este sentido, debe destacarse el escaso desarrollo de este sistema en el entorno hotelero. Por ello, está más que justificado que el interés de este estudio se centre en la aplicación del sistema ABC en organizaciones hoteleras, puesto que no ha sido desarrollado en profundidad en la literatura sobre este tipo de empresas.

Por último, a parte de las justificaciones anteriormente expuestas, más o menos objetivas, querría añadir que mi interés personal por el tema de esta tesis también está motivado, por las distintas ocasiones que he tenido de acercarme al sector turístico de la Costa Daurada como consecuencia de mi actividad profesional e investigadora. En este sentido he tenido la oportunidad de coordinar el máster de turismo que organiza la Universidad Rovira i Virgili y de ser miembro de la comisión permanente de la fundación de estudios turísticos de la Costa Daurada.

Estos condicionantes, junto con el conocimiento del director de tesis sobre el sistema de costes basado en las actividades y su experiencia en su aplicación práctica a otros sectores, condujeron desde un principio las conversaciones mantenidas sobre este trabajo hacia la elección del tema que hoy constituye el título de esta tesis doctoral.

A partir de lo expuesto, en la realización de esta tesis he perseguido distintos objetivos que detallo a continuación:

- Razonar y analizar la necesidad de una revisión de los sistemas de costes aplicados al sector hotelero. Para ello tratamos de poner de manifiesto los inconvenientes y las ventajas que aquéllos presentan en su utilización planteando así el estado de la cuestión.
- Superar los inconvenientes que presentan otros sistemas de costes aplicados al sector hotelero mediante el desarrollo de una aplicación del sistema de costes basado en las actividades propuesto para las empresas de este sector.
- Identificar las características más relevantes que, en la actualidad, presenta el sector hotelero y que evidencian la necesidad de utilización o aplicación del sistema de costes basado en las actividades y que pueden favorecer su implantación con éxito.
- Identificar igualmente aquellos factores que podrían hacer fracasar dicha implantación.
- Mejorar la comprensión del sistema de costes basado en las actividades orientado a las empresas de servicios.
- Exponer una revisión de las últimas tendencias en cuanto a la investigación sobre el sistema ABC y,
- Como objetivo principal, desarrollar una propuesta de implantación del modelo de costes basado en las actividades al sector hotelero.

Los métodos y técnicas a utilizar en una investigación generalmente dependen del problema específico de la misma así como de sus objetivos. Con esta investigación pretendemos, entre otros objetivos, describir el desarrollo de la implantación del sistema de costes basado en las actividades en el sector hotelero. Para ello, hemos considerado apropiado utilizar el método del caso. El estudio de casos ofrece la posibilidad de describir la naturaleza de la práctica de la contabilidad de gestión con mayor detalle. Los investigadores que utilizan los estudios de casos pueden describir la práctica de la contabilidad de gestión tanto en términos de las técnicas que se usan como en relación a la forma en que se usan esas técnicas.

Los estudios de casos suelen perseguir más una explicación y generalización teórica que la predicción de algún suceso o comportamiento. El método del caso se usa especialmente en la investigación de la práctica general de la contabilidad de gestión puesto que ofrece una posibilidad de entender la naturaleza del fenómeno bajo investigación en la realidad práctica explicando el comportamiento observado.

Para cubrir los objetivos propuestos a través de la metodología expuesta, se ha estructurado esta tesis en los siguientes capítulos.

Tras desarrollar esta introducción, se estudiará en el primer capítulo la evolución y las fuentes doctrinales del sistema de costes basado en las actividades. Con el fin de conseguir enmarcar el campo teórico en el que se desarrollará esta investigación se expone la base conceptual del sistema ABC, analizando conceptos básicos del modelo como las actividades, los generadores de coste, el mapa de actividades, etc. así como las diferentes fases que deben seguirse para la implantación del sistema.

También se realizará un repaso de la literatura más destacable publicada en los últimos años sobre el sistema ABC. Para ello, se incide específicamente en el estudio de los factores que pueden influir en el éxito o en el fracaso de la aplicación práctica del ABC, tales como la diversidad de servicios, diversidad de actividades, disponibilidad de datos, tipo de empresa, apoyo de la dirección al proyecto, equipos de sistemas de información necesarios, diversidad de productos o servicios, cultura organizativa, etc., puesto que interesa confirmar que las empresas hoteleras presentan características que las convierten en aptas para una posible implantación.

El segundo capítulo se dedicará al análisis de la viabilidad del sistema ABC en empresas de servicios. Cabe señalar que el enfoque ABC puede ser tan aplicable a

organizaciones de servicios como a entornos de fabricación. No obstante, las primeras presentan algunas dificultades añadidas como el hecho de que el *output* sea a menudo mucho más difícil de definir debido normalmente a su carácter intangible. A pesar de las dificultades, los negocios de servicios están comenzando a desarrollar sistemas de costes relacionados con las actividades que realizan. Por ello, se revisarán distintas referencias publicadas sobre empresas de servicios que han implantado el sistema ABC, estudiando casos tan diversos como los referidos a ferrocarriles, hospitales, gestión de datos, bancos, energía, empresas financieras, comunicaciones, compañías de seguros, empresas de seguridad, de contabilidad, administración pública, etc.

En el tercer capítulo se llevará a cabo el estudio del sector turístico tanto con la finalidad de resaltar su importancia como de detectar la conveniencia de investigar algunos aspectos económicos. Sin embargo, es necesario y conveniente delimitar el campo que dentro del amplio sector turístico constituye el centro de la investigación, la empresa hotelera. Por este motivo, se estudiarán también en este capítulo las particularidades que presenta esta última y se revisará la literatura publicada acerca de los estudios de costes más destacados relacionados con la empresa hotelera.

Puesto que el interés principal se centra en el sistema ABC y sus posibilidades de aplicación a las organizaciones hoteleras, se completará este capítulo con la revisión de las publicaciones aparecidas sobre esta materia.

Los capítulos cuarto y quinto estarán dedicados al desarrollo de la aplicación práctica del sistema ABC en una empresa hotelera. Para la realización de esta fase se ha utilizado el método del caso puesto que resulta bastante apropiado para este tipo de investigaciones.

A lo largo del capítulo cuarto se expondrán las fases de la implantación llevadas a cabo en relación con la identificación, codificación y análisis de las actividades realizadas en los distintos procesos de la empresa. A partir de esta información se elaboran los mapas y el diccionario de las actividades ejecutadas y se realiza la fase de racionalización de las mismas con el fin de agregarlas o desglosarlas según convenga.

El capítulo quinto se dedicará a la determinación de los costes del período para lo cual se analizan, en primer lugar, todos los elementos de coste consumidos en la empresa,

determinando después el coste de las actividades, el coste de los servicios y productos. También se calculan los resultados obtenidos en la organización. Para finalizar este capítulo se exponen las propuestas de futuras acciones realizadas en el hotel a partir de la información generada por el sistema ABC.

Por último, se expondrán las diferentes conclusiones alcanzadas en este trabajo, así como las distintas aportaciones realizadas mediante el desarrollo de esta tesis y, a su vez, se plantean posibles líneas de investigación que podrían abrirse o continuarse en un futuro.

Una vez desarrollados los capítulos anteriores se recogen las referencias bibliográficas que han servido para la realización de esta tesis doctoral.

El sistema ABC no es un modelo que haya estado exento de críticas, aunque también cuenta con numerosos autores que se han manifestado a su favor. Lo cierto es que la importancia de este modelo es el enfoque de futuro que lo impulsa. Por ello nos sentimos suficientemente apoyados para efectuar un intento de avance sustancial en el estudio del sistema ABC orientado a su aplicación en un sector determinado de empresas: dentro del sector turístico, las empresas hoteleras.